

Skatt og goodwill ved overdragelse av legepraksis

Ved salg av legepraksis overdras en goodwill som er avskrivbar hos kjøper. Dette gjelder både ved overdragelser mellom uavhengige parter og ved overdragelser til et aksjeselskap som legen(e) eier.

Oppgitte interessekonflikter: Ingen

Ved overdragelse av legepraksiser reiser det seg en rekke juridiske problemstillinger, bl.a. knyttet til de skattemessige konsekvensene. Eidsivating lagmannsrett har i en dom 7.3. 2007 behandlet et prinsipielt skatte-spørsmål som gjelder kjøpers rett på avskrivninger for den goodwill som er knyttet til en overdratt allmennpraksis med fastlegeavtale. I denne artikkelen behandles lagmannsrettens dom, samt de konsekvenser dommen har for kjøpere av legepraksiser. Andre skattemessige spørsmål knyttet til overdragelse av legepraksis omtales ikke.

Overdragelse av allmennpraksis

Det følger av kommunehelsetjenesteloven at en privatpraktiserende leges avtale med kommunen ikke kan overdras. En overdragelse av en legepraksis vil derfor ikke omfatte fastlegeavtalen. Ved overdragelse av legepraksis med fastlegeavtale sier fratredende lege først opp sin fastlegeavtale med kommunen. Den ledige hjemmelen lyses deretter ut av kommunen, og overtagende lege kan søke om avtalehjemmelen og få tilbud om fastlegeavtale.

Det følger av rammeavtalen mellom KS og Legeforeningen om allmennlegepraksis i fastlegeordningen at fratredende lege har rett til å kreve å få overdra sin praksis til overtagende lege. Til praksis regnes relevant utstyr og inventar, husleieavtaler og kompensasjon for opparbeidet praksis. Dersom partene ikke blir enige om overdragsbeløpet, skal prisen fastsettes av en nemnd. Legeforeningen har utarbeidet en «dreiebok» for fremgangsmåten ved salg av legepraksis. For at prosessen skal kunne gjennomføres effektivt, er det viktig at regelverket følges.

Hva er goodwill?

Ved overdragelse av virksomheter blir det ofte betalt et vederlag som overstiger verdien av de enkelte identifiserbare eiendeler i bedriften. I de fleste tilfellene skyldes dette at det til virksomheten er knyttet en kundekrets, renommé, erfaring eller opparbeidet kompetanse. Selv om dette ikke

skulle være tilfellet, kan det likevel være en fordel å overta en igangværende virksomhet fremfor å starte en helt ny, da man ved en slik overtakelse vil slippe de omkostninger som ellers er forbundet med å starte en bedrift. Denne merverdien karakteriseres i skattesammenheng som goodwill eller forretningsverdi, og kjøperen har ved likningen krav på årlige fradrag for avskrivninger på goodwill med inntil 20 %.

Goodwill må avgrenses mot andre immaterielle eiendeler som ikke er goodwill. Typiske immaterielle eiendeler som ikke er goodwill, er forretningsnavn, lisenser, patenter og konsesjoner. Slike immaterielle eiendeler kan som klar hovedregel ikke avskrives. Utstyr og inventar kan avskrives med inntil 30 %. Etersom det er ulike avskrivningsregler for inventar/utstyr, goodwill og andre immaterielle eiendeler, er det viktig for kjøper og selger å fastslå hva som er vederlag for hva.

Likningsmyndighetenes standpunkt

Før fastlegereformen i primærhelsetjenesten aksepterte likningsmyndighetene at det ved overdragelse av legepraksis forelå en goodwill som var avskrivbar hos kjøper. Ved en overdragelse av to allmennpraksiser med fastlegeavtale i 2003 konkluderte imidlertid likningsmyndighetene med at det eneste som var overdratt, var fastlegeavtalene, og at disse var immaterielle eiendeler som ikke var skattemessig avskrivbare – til tross for at det følger av kommunehelsetjenesteloven at fastlegeavtaler ikke kan overdras. I den aktuelle saken ble legepraksisene overdratt til et aksjeselskap som var heleid av de to legene som hadde overdratt sine praksiser. Dette er imidlertid uten betydning for det prinsipielle spørsmålet som saken reiser, ettersom svaret vil måtte være det samme også ved overdragelser der fratredende og overtagende lege er uavhengige av hverandre.

En konsekvens av likningsmyndighetenes standpunkt var at kun den del av kjøpesummen som gjelder inventar og utstyr, kan avskrives hos kjøper. Den øvrige del av kjøpesummen vil ikke bli tillatt avskrevet. Dette ville gjelde både for overdragelser mellom

uavhengige parter og for overdragelser mellom parter som ikke er uavhengige.

Dom i lagmannsretten

I mars 2007 konkluderte imidlertid Eidsivating lagmannsrett med at likningsmyndighetenes standpunkt er feil. Staten har ikke anket dommen, og man kan derfor legge til grunn at det også med fastlegeordningen kan foreligge avskrivbar goodwill ved overdragelse av legepraksis.

Lagmannsretten fastslår i sin dom at det ikke er tvilsomt at det representerer en økonomisk fordel å overta to legepraksiser som er i gang. Lagmannsretten finner det også klart at en slik fordel vil gi seg utslag i det overdragsbeløp som blir fastsatt mellom fratredende og overtagende lege, og at dette gjelder enten verdien fastsettes ved avtale mellom partene eller ved nemndbehandling etter Legeforeningens retningslinjer. Denne fordelene representerer ifølge lagmannsretten en goodwill som er avskrivbar hos kjøper. Lagmannsretten fant at ligningsmyndighetene hadde bygd sitt skjønn på feilaktig lovanvendelse og kjente likningsvedtaket ugyldig.

Lagmannsretten gikk ikke inn på noen konkret fastsettelse av goodwillens størrelse utover å gi enkelte retningslinjer for den nye likningsbehandlingen.

I tilfeller der praksis overdras til et aksjeselskap som legen(e) eier, er det av betydning å innhente opplysninger om hva som er betalt ved overdragelser av tilsvarende praksiser mellom uavhengige parter. En slik oversikt finnes på Legeforeningens nettsider. Ved overdragelser mellom uavhengige parter må man i utgangspunktet legge til grunn den fordeling av kjøpesummen som partene har avtalt. For at prosessene skal kunne gjennomføres effektivt, og for at man skal kunne unngå tvister i ettertid, bør man benytte kompetente rådgivere. Ved overdragelser av praksiser til aksjeselskap som legen(e) eier, anbefales det at man også benytter sakkynndige til å vurdere goodwillens størrelse.

Ragnar Østensen

r.ostensen@haavind.no

Frank Almås

Advokatfirma Haavind Vistie

Bygdøy allé 2

Postboks 359 Sentrum

0101 Oslo

Manuskriptet ble mottatt 22.5. 2007 og godkjent 26.6. 2007. Medisinsk redaktør Petter Gjersvik.